

ベトフォードの情報会計論

平井克彦

I 方法論の検討

会計の重要な機能のひとつとして情報提供という機能が存在することについては古くから一般に認められてきたことである。しかし、情報機能面から会計を再検討してみようとする情報会計論が活発に展開されるようになったのは比較的最近のことである。

情報会計論展開の出発点と言えるものとして N. M. ベトフォード、あるいは、彼の参加した「A Statement of Basic Accounting Theory」(ASOBAT) をあげることができるであろう。ベトフォードは、会計をひとつのプロセスとして、あるいは開示される情報という観点から検討されるものである、⁽¹⁾として、会計とはコミュニケーション・プロセスであると規定する。そして、ベトフォードは情報会計論の提唱に当って、伝統的な会計理論の形成方法に疑問を投げかけて次のようにのべている。

「従来、会計学はその展開が企業の実際問題にこたえるためのニーズによってモチベートされてきたという帰納的性格を持っている。結果として、伝統的な会計理論は実務家によって行なわれてきた多種多様の会計実務を一般化する記述論として展開されてきた。しかし、特殊な会計実務に基づいて理論の一般化をもたらす帰納法は、会計学の発展に大いに貢献してきたものではあるけれども、会計の知識体系というものがはじめから当然に存在するのだという仮定や問題が知識を発見するのだという仮定に基づく理論形式方法である。……帰納法は新たな会計知識の形成を行なうものではない。帰納法は、……過去の会計実務の記述を行なっただけである。それゆえに、帰納法に基づく発見のプロセスによって展開されてきた伝統的な会計理論は、環境の変化に即応してゆこうとしても会計知識の体系に必要とされる変化についてゆけなくなるのである。⁽²⁾」

このように、ペトフォードは帰納法によるリトルトン流の伝統的会計理論の形成方法を批判し、会計理論とはたえず変化している環境に即応して変容してゆかなければならないものである、と考えるのである。すなわち、ペトフォードは会計理論の在り方を次のように考えるのである。「会計学を発展させる最善の方法を求めるひとつの考え方にしたがえば、会計において現に行なわれている実務慣行を乗り越えて新らしい発展の可能性を探求することが会計理論の機能であると言える。それゆえ、実務を拡張する必要性ないし機会が生じてくる場合には、その前に理論が存在し、その理論によって、実務の動向に対する洞察が得られることになる。」⁽³⁾このように、ペトフォードは会計理論とは会計実務に先行する実務の指針となるべきである、と考えているわけであるが、ペトフォードのこの発想の手順は次のとおりである。ペトフォードは「……会計知識の体系は実務面と理論面の双方から導びかれる。」⁽⁴⁾として会計理論と会計実務との関係を考えている。すなわち、実務面では日々の問題を解決するために、新たな会計技術の開発がなされ、特殊なニーズにこたえるために会計をデザインしている。⁽⁵⁾そして、「理論的な研究は拡大する会計行為を理解し、調整することによって会計を進歩させる。」⁽⁶⁾とする。ペトフォードは、実務においてはその必要からくふうや変容がみられ、その中にあって会計理論も会計関係科学の影響を受けて変容するものであると考えるのである。そして、会計の実務において何が必要であり、何が求められるかを判断できるならば、会計理論はそれを理解し、調整することになる。さらに進んで、将来において何が求められるかを予測することができるならば、会計の理論もよりいっそうの展開を見ることができると考えるのである。

ペトフォードは、会計の将来は社会の本質と社会の変化の様相とを検討することによって予測できる、と考えており、「変容する社会の本質について感得したところに応じて、……将来の社会における会計の役割を予測することができる……」⁽⁷⁾とのべている。すなわち、ペトフォードによれば、会計の将来像は変容する社会の本質を知ることによって予測されることになる、というのである。そして、ペトフォードは社会の本質的な変容のうちで会計にインパクトを与えるものとして次の六つのものを挙げている。⁽⁸⁾

- (1) 人口の増加
- (2) 組織体の規模の拡大
- (3) あらゆるタイプの組織における相互依存関係の増大
- (4) 技術のいっそうの複雑化
- (5) 経済的生活水準の向上と安定
- (6) 人間生活の質的向上

ペトフォードによれば、「将来の社会はいっそう複雑化し、またいっそう密接な相互関係をもつようになるという社会学的研究が正しく、さらにそのように増大した複雑性は社会構成員相互間におけるいっそう活発な情報交換を必要とするという見通しが正しければ、会計の領域を拡大する可

能性は確実に存在する……⁽⁹⁾。」というのである。すなわち、(1)～(6)のインパクトによって社会全体においてコミュニケーションされる情報量が大幅に増加することが予測される。さらに、情報の計測・伝達技術の開発・拡大につれてこれらの技術の適用される領域も拡大することになり、会計の領域も拡大することになる、というのである。そして、ペトフォードは「伝統的な会計職能の領域に限定されている今日の会計実務が提供していない会計情報に対しても社会的要求がある、と言って差支えないと思われる⁽¹⁰⁾。」とのべ、さらに、「現在の会計が提供していないような新しい会計情報に対して強い要求のあることが明らかになったときには会計職能を拡大するのが適当であろう……⁽¹¹⁾」としている。このようなペトフォードの提案について、会計の本質を完全に変えてしまうものであると観察する人があるかもしれないが、ペトフォードは自身の提案について「……ふりかへて会計の内容も非常に多くの部分が保存されるのであるから、会計職能の革命というよりは、会計職能の拡張という方がやはり適当であると思われる⁽¹²⁾。」として、自身の提案は会計の革命を提案するものではなく、会計領域の拡大を提案するものである、と主張する。したがって、ペトフォードの求める会計情報は「新しいレベルの情報であって、新しいタイプの情報ではない。……会計として知られている知識体系の総入れ替えではなく、その拡張の可能性だけが存在することになる⁽¹³⁾。」この点は、後にも見るように、ペトフォードの情報会計論の特徴である。

Ⅱ 操 作 主 義

Iにおいて見たように、ペトフォードは情報会計論の提唱に当って、帰納法による伝統的な会計理論の形成方法を否定する。ペトフォードによれば、会計学が展開するにつれて、帰納法によって求められた諸概念では現代の会計の知識体系を十分にのべることはできなくなっているゆえに、新しい諸概念が求められなければならない⁽¹⁴⁾、というのである。ただ、ペトフォードが求めようとする新しい諸概念は従来からの諸概念を全面的に否定したうえで形成されるものではない。ペトフォードの会計理論の特徴は「知識体系の総入れ替えではなく、その拡張⁽¹⁵⁾」にあるのであって、ペトフォードが求めようとする新しい諸概念は従来の諸概念を基礎として、それを補完ないし、手直しするための諸概念なのである。ペトフォードはこれからの会計学においてこのような新しい諸概念こそ必要である、として、次のようにのべている。

「実際には、会計理論の理論的発展のための基礎となる会計諸概念を確立することは非常に困難である。ただ、帰納法によっては会計理論に必要な新たな諸概念を求めることは不可能であるので、今や帰納法……を採用することは何の助けにもならない。新たな諸概念が創造・形成されなければならない。……我々は新たな諸概念を証明する必要がある。その方法は帰納的に求められた諸概念を証明する方法よりも学問的には厳しい方法である……。

新らしいユニークな諸概念を人々に知らせるよりもすでに発見されている諸概念を知らせる方が楽である。すでに帰納法によって発見した諸概念は会計を見る慣習的な方法から直感的に観察しうるものであるのに対して、新らしい諸概念は会計を別の観点から見ることによってのみ把握されうるものであるからである。しかし、会計理論をさらに発展させようとするならば、我々は新たな諸概念の存在を証明する新たな方法を求める必要があるだろう。⁽⁸⁷⁾

ベトフォードはこのようにのべて新たな諸概念の存在を証明するための方法として『操作主義』を採用する。『操作主義』とは、「概念のもつ厳密な意味はその概念を計測もしくは記述するために行なわれる操作を知ることによってはじめて理解されうる、という立場をとる。」⁽⁸⁸⁾ものであり、P. W. ブリッジマンによって強調された観点である。ベトフォードが紹介するブリッジマンの言葉によると、『操作主義』的観点に立った物の見方とは次のとおりである。「一般に、いっさいの概念は一組の操作から成る。それゆえ、概念というものはそれにふさわしい操作と同義であると考えられる。そして、いっさいの概念に同義である操作はそれ独自の一組でなければならない。さもないければ、その概念は実務的に適用するばあいには不明瞭なものとなるであろう。概念の適切な定義は属性によるのではなく、実際の操作による。」⁽⁸⁹⁾というのである。

理論というものは概念が存在するところではなければ存在しえない。その概念はそれがのべる一組の操作を参考にすることによってのみ正確にその意味を把握することができる、という考え方がベトフォードの『操作主義』採用の根拠であろう。ベトフォードは『あつい』という語を例にとって操作主義的な物の考え方を説明している。「『あつい火』というばあいと『あつい日』というばあいとでは『あつい』という意味は異なる。また、ある人にとって『あつい』コーヒーは他の人にとっては『温かい』だけかもしれない。『あつい』という概念はオペレーショナル（操作的）にのべるとすれば、我々は各状況において存在する状態や操作をのべなければならないであろう。また、そのまわりにある一組の操作をのべておかなければ、概念の正確な意味を把握できないことになる。」⁽⁹⁰⁾と。

『操作主義』は、発想の転換をはかる新らしい物の見方であり、物理学における相対性理論のインパクトによってもたらされた物の見方である。古い慣習的な諸概念を用いたのでは相対性理論は説明できないであろう。新らしい概念を探究する新らしい方法が古い慣習的概念にとりかこまれた物理学から発展させるために必要であり、また、この新らしい見方は古い慣習的概念を用いることが不適当であるような分野において古い慣習的概念が用いられることを阻止するために必要である。『操作主義』は概念の細かな記述や概念が適する環境や分野を選定する手段を用意することによって、概念の意味に関する不明瞭性や漠然性を排除するのである。⁽⁹¹⁾このように、ベトフォードは物理学において『操作主義』といった発想の転換をはかる新らしい物の見方の有効性を主張し、この『操作主義』的物の見方を他の多くの科学にも広める必要がある、とする。⁽⁹²⁾もちろん、ベトフォー

ドは、会計においても慣習的概念に取り囲まれた会計学を発展させるために、『操作主義』という
 ような新らしい物の見方をとり入れて発想の転換をはかる必要がある、というのである。そして、
 ペトフォードは、会計において、『操作主義』が採用されるならば、それは次のようなメリットが
 あるという。⁶⁰

- (1) 古い概念は、それらがオペレーショナルに記述されないときには捨てられるので、多くの
 不明瞭な概念が排除されることになる。
- (2) 概念が不明瞭なかたちではなく規定され、誤解が減少することになる。
- (3) 概念はそれが適応しえないような分野においては用いられなくなる。

このようにペトフォードは発想の転換をはかるために会計において『操作主義』を採用すること
 を強く主張するのであるが、だからといって伝統的な物の考え方をまったく捨てさってしまうわけ
 ではない。ペトフォードは概念が二つの定義、操作的なものと形式的なものとを持つべきであると
 するヘンリー・マグノーの主張を支持する。すなわち、ペトフォードはマグノーがのべる次の指摘
 を支持している。「各受け入れられた科学的計測可能量は少なくとも二つの定義、形式的なものと
 手段的なものとをもつ必要がある。ある科学が一定のプロセスの二つの性格を無視するゆえに、あ
 る科学がどのように正当にならないかを見るのは興味ある仕事である。操作的な定義の欠除は不毛
 の推論となるし、形式的定義の無視は盲目の経験主義になる。」⁶¹しかし、このようにペトフォード
 が『操作主義』の採用を強く主張しつつも、伝統的な物の考え方をも捨てきれていない。これは、
 あとで見ると、ペトフォードの会計理論全体を通しての特徴である。すなわち、ペトフォード
 の会計理論は、「知識体系の総入れ替えではなく、その拡張」にあるのであって、⁶²ペトフォードが
 発想の転換をめざした『操作主義』は古い物の考え方に追加あるいは手直しされるかたちになっ
 ているのである。

Ⅲ 利 益 概 念

『利益』という概念は会計における中心的概念である。『利益』概念をどのように理解するかによ
 ってその唱える会計理論が果なるものとなると言って差支えないであろう。『利益』概念の探究に
 当って、ペトフォードは『利益』という概念に存在する二つの基本的な意味を検討することから始
 める。ひとつは、「『利益』の獲得は経済活動に従事させようとする動機づけ要因 (motivating
 force) となるものであり、」⁶³他のひとつは「『利益』は社会の操作を指示し、コントロールするた
 めに用いられる計算額である。」⁶⁴前者は人間の本性に根ざしたものであり、後者は社会の操作に役立
 つようにと意図されたものである。⁶⁵

第一の『利益』概念は、心理学者によれば、人間の獲得意欲・本能であって、それ自体が目的と

なるものである。また、社会学者によれば、それは、人間の種々の欲求を満たすための一般的手段であったものが、長い年月を経て成功のシンボルという意味をもつようになったもので、それ自体が目的となるものである⁸⁹、という。すなわち、『利益』の第一の概念は『目的』という意味の概念であるというのである。第二の『利益』概念は、中世初頭から見られはじめたもので、簿記的損益計算の一部である。それは商業に従事する人々のニーズに合わせて、富の増加と考えられるものである。その計測は不完全にしか行なわれえないものであるが、それは基礎概念の合理的な近似値であるので、企業家がどの事業を行なうべきかを決定するのに特に役立つ概念である。このばあい、企業家はもはや多くの漠然とした不明瞭な目的や望みを主観的に調整する必要はなくなる。というのは、これらは一般的に計測された『利益』の額に含まれて示されるからである。すなわち、この『利益』は多くの人々の欲望・目的を充足する手段の合理的計測と考えられるものであり、『手段』⁹⁰という意味をもつ概念である、という。

社会の発展において、計測された『利益』概念のインパクトは本質的なものである。計測可能量としての『利益』は経済努力についての明瞭な目的を設定する。また、経済目的として、計測可能『利益』概念は経済活動の目的を具体化し、経済努力の組立を容易する。この『利益』概念は企業に正しい方向づけと努力をコントロールする手段を与えることになる。このように基本的な『利益』概念はやがて新しい『手段』としての面を持つに至った。すなわち、『利益』が存在するかどうかのみを開示するのみならず、それがどのように存在するか、その額が他の人が獲得した額よりも多いかどうかを開示する手段となった。努力を評価する『評価人』としての役割をはたすことが可能になった。それゆえ、現在の社会の状況は計測された『利益』概念が社会の操作を促進するための『手段』としての意味をもたせてもよい状況になってきている、というのである。このように、ベトフォードは、『利益』には動機づけ要因となる『目的』としてのものと『評価人』の役割をはたす『手段』としてのものとが存在する、というのである。では、ベトフォードが主張する『利益』概念はいずれの『利益』であろうか。これについては以下検討するように、『評価人』の役割をはたす『手段』としての『利益』を考えているのである。

『利益』に『目的』としてのものと『手段』としてのものとが存在するというベトフォードにとって、企業の『利益』についても当然に『目的』としてのものと『手段』としてのものとが存在することになるであろう。ベトフォードによれば、企業『利益』は、まず、経済社会に目を向けさせるための動機づけ要因となるものであるという。すなわち、すべての経済活動は、直接的・間接的に企業『利益』を獲得するために行なわれているのであって、このばあいの企業『利益』は『目的』としての『利益』であると考えられるものである。一方で、すべての企業はいかに『利益』を形成すべきかという計画にかかわっており、また、『利益』が形成される活動をコントロールすることにかかわっているのであって、この『利益』は経営効率を評価するための『手段』となるものであ

⁶³⁾る、という。

ペトフォードは『利益』には二つの意味が存在すると考えているので、社会における企業『利益』の役割を論ずるばあいにも『利益』を『目的』としての『利益』＝求めるものとしての『利益』と結果としての『利益』＝獲得した『利益』との二つに区別して論じている。⁶⁴⁾繰り返すことになるが、『利益』は動機づけ要因として貢献する、というばあい、その『利益』は『目的』としての『利益』である。将来実現する『利益』の期待値が動機づけ要因となるのである。過去の『利益』は将来の『利益』が過去の活動を繰り返すことによって形成されうるという確信を与える。しかし、動機づけ要因としてみると、それは将来の『利益』の予測である。しかし、このことから過去の『利益』は我々の社会において意味がない、ということにはならない。むしろ、予測に基づく将来の『利益』と過去の『利益』との双方は多くの重要な機能を果す。獲得された過去の『利益』の主な役割は『利益』を追求する経営管理者およびこれに類する人々を評価する『手段』を提供することである。⁶⁵⁾すなわち、経営効率の良い管理者は経営操作が行なわれている状況においてより多くの事業『利益』を獲得した管理者であるということになるし、経営効率の悪い管理者は少ない事業『利益』しか獲得しえなかった管理者であるということになるであろう。

管理者の経営効率の良し悪しを評価する方法には多々存するであろうが、ペトフォードは、上記のようにひとつの方法として、予測された将来の『利益』と獲得された過去の『利益』との関係を開示する方法、すなわち、事前の『利益』と事後の『利益』とを比較することによって管理者の経営効率の良し悪しを評価する方法を提案するのである。ペトフォードによれば、事前『利益』と事後『利益』との差異を分析することによって管理者の経営効率の良し悪しを明らかにしようというのである。経営効率の良し悪しは獲得された『利益』の額や率に反映されるものであり、それゆえに、『利益』決定の最も重要な役割は管理者の成功・不成功を公開することである、⁶⁶⁾というのである。すなわち、ペトフォードの求める『利益』概念は経営者の効率の良し悪しを評価するための『手段』としての『利益』なのである。

ペトフォードは『利益』を『目的』としての『利益』と『手段』としての『利益』とに区別したあとで会計上計測されるべき『利益』は後者を中心としたものであるとした。では、この『利益』はどのように定義されるものであろうか。『利益』概念を探究するばあいに、伝統的会計理論に見られるように、仮に『利益』とは欲望を満たすための我々の能力における変化である、と規定するとすれば、その規定は単に辞句的規定を行なったにすぎない、⁶⁷⁾という。ペトフォードはこのような辞句的な規定の仕方を批判して、次のようにのべている。『……概念をまず記述し、それを計測しようとすることは特に有効ではない。というのは、辞句的記述は単に分類についての未熟な計測プロセスであるからである。すなわち、辞句的記述は概念の性質についてのルールは一般的な観念を用意するだけである。これは言葉が意図する考え方を正確に伝えることができないのみならず、辞

句的記述は概念の性質の正確な概念化を必要としないからである。辞句的記述は、せいぜい、未熟な方法でひとつの概念を他から区別するだけである。すべてにおいて、辞句的概念記述はその性質の一般的見方を行なうものである。もちろん、辞句的記述は異なる概念を区別し区分するプロセスを表わすには表わしているけれども、辞句的記述はやはり単に区別として認められる未熟な計測プロセスである。⁶⁸そこで、ベトフォードは『利益』概念の探求に当って操作主義の採用を主張する。たとえば、『利益』の計測において、『利益』から資本利得・資本損失を排除しようとするならば、『利益』の中に資本利得・資本損失を含めてしまえばあいにくに我々がもつ『利益』概念とは異なった『利益』概念を持つことになるであろう。すなわち、『利益』がどのように計測されるかを知ることによって『利益』についての正確な定義をすることができる。そのばあい、『利益』の計測に適用される方法には種々の方法があるので、『利益』が計測される操作がどのような操作であったかを知ることができれば報告された『利益』の正確な意味を理解することができる。⁶⁹これとは別に、操作『利益』の見方として、『利益』はそれを創出するために行なわれた操作を知ることによって定義されうる、とする見方がある。このばあい、たとえば、『利益』創出操作から資本利得・資本損失創出操作を除くならば、我々は資本利得・資本損失創出操作を含めるばあいにもつ『利益』概念とは異なった『利益』概念をもつことになるであろう。そのばあい、企業が『利益』を創出する操作には種々のものが存するので、『利益』はそれを創出するために行なわれた操作をのべることによって正確に規定されることになる。⁷⁰

このように、ベトフォードは『利益』概念を規定しようとするばあい、単なる辞句的記述によるべきではなく、『操作主義』によるべきであるとする。ただ、上に見たように、ベトフォードによれば、『利益』概念を求める『操作』には二通りのものが存在するという。すなわち、『利益』を計測する『操作』と『利益』を創出する『操作』とである。では、ベトフォードが採用する『操作主義』における『操作』は前者、後者いずれの『操作』であり、また、ベトフォードの求める『利益』はいずれの『操作』による『利益』であろうか。ベトフォードによれば、前者の意味の『操作』は会計の『操作』であり、この意味での『利益』は企業の『利益』を計測するばあいの会計担当者によって行なわれた一組の操作として定義されるもの、⁷¹すなわち、会計計測操作として定義されるものである。後者の意味の『操作』は経営の『操作』であり、この意味での『利益』は企業実体によって行なわれる一組の操作の『結果』として定義されるもの、⁷²すなわち、経営操作結果として定義されるものである。ベトフォードによれば、「前者の『利益』を会計計測操作と見る『操作主義』は古典的な『操作主義』の見方であり、企業『利益』の会計計測技術を改良するための指針としては欠陥を有する。というのは、会計計測操作というものはいったん確立されてしまうと、それを変更することは難かしいからである。」⁷³という。すなわち、会計計測方法を常に発展させ、会計理論をも発展させようとするベトフォードにとって、会計計測方法が固定化する道は選択できないので

あろう。ペトフォードによれば、「後者の『利益』を経営操作結果と見る『操作主義』は会計計測技術から企業操作を切り離して考えるものであるから、常に会計プロセスについての批判的検討のための基礎を用意し、そして、会計計測プロセスにおいてなされるべき必要な変化をもたらす余地を残している。⁴⁴⁾」という。すなわち、会計計測方法の発展をはかるためには、会計計測操作とは切り離して、『操作』といえ、経営の利益創出操作を意味する『操作主義』を採用し、それに基づく『利益』概念を採用しようというのである。

以上見たように、ペトフォードは基本的『利益』概念の検討から始めて、自からが探し求める『操作利益』に行きつくのである。しかし、ペトフォードは『操作利益』を探し求めたあとにも、伝統的 (constitutive) 『利益』概念、すなわち、『利益』とは経済的富の増加であるとする『利益』概念を完全に捨ててしまったわけではない。ペトフォードはこの点について「伝統的『利益』概念から操作的『利益』概念に変遷したのは、『利益』がもはや企業実体の経済的富の総増加として考えられなくなり、企業操作である企業活動から創出する増加額として考えられるようになった。⁴⁵⁾」とのべている。このように、ペトフォードの理論は従来からの概念をまったく否定するのではなく、それを基礎として、それに追加ないし手直しするかたちで展開されるのである。

IV 利益の計測とその原則

Ⅲにおいて見たように、ペトフォードによれば、『利益』は経営者の効率の良し悪しを評価するための『手段』であるとされ、また、この『利益』は経営の操作によって創出される『操作利益』であるとされた。

ペトフォードは『利益』を創出する経営の操作を検討するに当たって、まず、経営の操作を次の6つの過程に分類することから始めている。⁴⁶⁾

- (1) 貨幣資源の取得 (aquisition of money resources)
- (2) 用役の取得 (aquisition of services)
- (3) 用役の利用 (utilization of services)
- (4) 取得用役の再結合 (recombination of aquired services)
- (5) 用役の販売 (disposition of services)
- (6) 利益の分配 (distribution of income)

そして、ペトフォードは経営の操作を区分して個別に検討することについて、「それは操作利益の総計 (overall operational income) が有用な計測値ではない、ということを意味するものではない。操作利益は企業実体の全体的な効率を見るインデックスであるが、それは個別的に検討した方が良いものである。⁴⁷⁾」とのべている。ペトフォードによれば、『利益』を創出する経営操作は上記

(1)～(6)のうち、(2)～(5)の4つのものであり、(1)、(6)はその検討から除かれる。⁴⁹

ベトフォードはそれぞれの経営操作から創出する『操作利益』の計測原則として、まず『費用・収益対応の原則』を持ち出す。この点についてベトフォードは次のようにのべている。「現在、『利益』計測に当って採用されている費用・収益対応の技術はある程度ではあるが操作利益概念を示している。この費用・収益対応による『利益』計測の利点を生かして、全体的な経営操作利益を計測する方法を発展させることができるであろう。それゆえ、あらゆるタイプの操作利益を計測するための技術として費用・収益対応のプロセスを用いることができるかもしれない。」⁴⁹と。ベトフォードによれば、「収益は顧客に引渡された生産物についての価値の計測値であると考えられる点において成果であり、費用は収益を獲得するために充てられた努力であり、両者の対応の結果は資産使用という効率のインデックスである。」⁵⁰という。したがって、ベトフォードは「今日行なわれている対応技術による『利益』計測の方法は払われた努力（用いられた生産資源）とそれに対する成果（受入れられた貨幣資源）とを対応させるという点で全体的な経営効率を計量することができる。」⁵⁰と考えるのであろう。ただ、ベトフォードの考える『費用・収益対応の原則』は今日言われている費用・収益対応と同じものではない。ベトフォードは、今日行なわれている費用・収益対応技術をヒントとして自らの『利益』計測原則確立のために、今日の対応技術に手直を加えているのである。今日行なわれている対応技術による『利益』の計測は期間収益を認識し、それに対応する費用を決定している。すなわち、収益が認識されてのちに費用が認識され、しかもその収益は実現した時に認識されることになっている。ベトフォードによれば、このような対応技術によって計測された『利益』は全体的な経営効率を見る資料と言えないわけではないけれども、『利益』を創出する経営の各操作における経営効率を評価するためには不十分である、⁵¹と見る。そして、『利益』を創立する経営の各操作、すなわち前述の(2)～(5)の4つの操作ごとに対応技術を用いて『操作利益』を求め、各操作ごとの経営効率を評価しようとするのである。そのためには、収益は実現した時に認識するのでなく、各操作が完了した時点で認識し、これに対応する費用を認識しようというのである。⁵²このように、ベトフォードは費用・収益対応の原則を『利益』を創立する経営の各操作ごとに適用することを提案するのである。そののちに各操作ごとの収益および費用の認識原則を確立しようとするのである。そのばあい、以下に見るように、ベトフォードは標準原価・予算といった従来からの技術にヒントを得た収益・費用の認識原則を確立しようとするのである。

<用役の取得活動>

現在行なわれている会計は——収益は用役を取得して販売するまでの間に徐々に発生していると言われることもあるけれども——用役の取得活動から創出する『利益』についてこれを計測する方法を持ち合せていない。この点、ベトフォードは不満に思っている。そこで、ベトフォードは「用

役の取得活動も、操作主義的に見れば、『利益』創出活動のひとつであり、そのような『操作』における経営効率を計測し、これを開示したいと考えるならば、用役の取得活動における努力（犠牲）と成果（獲得された価値）との双方を計量化して対応させる方法が開発されなければならない。⁶⁴と主張する。そして、その方法としてペトフォードは標準原価あるいは予算と実際原価とを対応させてその差異分析を行なう方法をヒントにして自らの方法を提案しようとする。⁶⁵

現在行なわれている会計にあっては、用役の取得価額は割高で買ったばあいも、割安で買ったばあいも、その支出した額で示されている。しかし、経営効率の良し悪しを判断しようとするならば、割高で用役を取得したばあいには経営効率は悪く、割安のばあいには良いということが判断できないであらう。そこで、ペトフォードは「実際にその企業が支出した取得原価と他の諸企業が支払う平均的価格のような『客観的』取得原価とを対応させる……」方法を提唱する。⁶⁶すなわち、ペトフォードは実際取得原価を努力（費用）、客観的取得原価を成果（収益）と見た上で、「特殊な用役資源を取得するためになされた努力と『正常な』取得価格という意味での支払われるはずであった努力とを計量化し、この両者を対応させて、その差異を用役取得活動における経営効率の判断に用いよう。」⁶⁷というのである。その結果は、『bargain』で割安で用役を取得したばあいの経営効率は良く、『unlucky』で割高で取得したばあいの経営効率は悪いものと判断されることになる。

<用役の利用活動>

用役の利用活動とは、用役資産を使用すべきか一定期間保有すべきかを決定する活動である。企業は用役資産を使用する際、その用役資産を今、使用することとそれを保有しつづけることとではどちらがより多くの『利益』を得ることができるかを考慮するはずである。⁶⁸ペトフォードはこの用役資産を保有することを『投資』、その『投資』によって創出する『利益』を『投資利益』と呼んでおり、⁶⁹この『投資』操作は経営操作の重要な部分であり、また、『投資利益』も経営利益の重要な部分である。⁶⁹という。それゆえ、ペトフォードは保有によって創出された『投資利益』は用役の保有活動における効率と見るために他の操作によって創出された『利益』と区別して示すべきだ、と主張する。⁷⁰

用役資産を保有するばあいには、取得から利用までの間に時間的な隔りが存在することになり、それゆえに、取得原価と再調達原価というふたつの原価は当然一致しなくなる。⁷¹そこで、ペトフォードは、『投資利益』の計測に当って、「保有している資源について、再調達原価と取得原価とを比較する費用・収益の対応方法……」⁷²を提案する。すなわち、再調達原価を収益と、取得原価を費用とみて両者を対応させることによって保有活動についての効率を判断しようというのである。ただ、このばあいの取得原価は実際の取得原価を意味するわけではない。それは先の部門から振替えられてきた『客観的取得原価』を意味するのである。そうすることが先に見た『bargain』や『unlucky』

といった要素を排除することになり、いっそう正確に保有活動における効率の判断することになる、⁶⁶⁾と考えるのである。

＜取得用役の再結合＞

取得用役の再結合活動とは、種々の形で取得した用役を新たな製品や用役に再結合する活動、すなわち製造活動⁶⁷⁾をいう。そして、この再結合活動の結果、最終的な製品や用役はそれを製造するために用いられた個々の用役の合計額よりも価値を持つことになるであろう。⁶⁸⁾すなわち、製造活動によって価値は増加することになるであろう。それゆえ、ベトフォードは用役の再結合活動における効率を判断しようとするばあい、この価値の増加、すなわち『利益』を対応の原則を用いて計測する必要がある⁶⁷⁾、と主張するのである。ただ、このような製造活動に伴う価値の増加という、付加価値を念頭に思いうかべる向きもあるだろうが、ここにいう価値の増加は付加価値を意味するものではない。⁶⁹⁾

再結合活動によって創出される『利益』の計測に当って、ベトフォードは原価差異ないしは予算差異を求める方法を考えている。この点について、ベトフォードは次のようにのべている。「成果が標準原価あるいは予算によって計測されるばあいには、実際原価（努力）を事前ないし事後に決定された目的（成果）と対応させることは経営効率のインデックを示すことになる⁶⁸⁾。」ただ、ベトフォードは、現在行なわれているこのような方法では再結合活動によって創出される『利益』を計測することはできない⁷⁰⁾、としており、この方法をそのまま使用するわけではない。ベトフォードはこのような方法にヒントを得て、自身の方法を提唱している。すなわち、「標準原価に『正常』利益が加算されるならば再結合活動から創出される『利益』を計測することができる。」とするのである。このばあい、標準原価に『正常』利益を加えたものは純実現可能価値（純販売可能価額）であるので、ベトフォードが再結合活動における成果の計測原則は純実現可能価値であり、これに対応する努力の計測原則は、前の部門から振替えられてきた用役の再調達原価ということになる。すなわち、ベトフォードによれば、用役の再結合活動によって創出される『利益』の算定に当っては純実現可能価値を収益と見て、再結合用役の再調達原価を費用と見て、これらに対応させることによって計測されることになり、この『利益』によって用役の再結合活動における経営効率が判断されることになる、というのである。

＜用役の販売＞

ベトフォードは用役の販売活動も企業の『利益』を創出する重要な操作のひとつであると見ており、そこにおける効率を観察する必要性を主張する。

先に見たように、ベトフォードによれば、販売する用役については販売活動部門へ将来の販売可

能価額、すなわち純実現可能価額が振替えられることになっているので、この価額相当額は用役の販売活動における費用と見なされるであろう。そして、これに対応する収益と見なされるものとしては実際の販売価額が該当することになる。すなわち、ベトフォードによれば、用役の販売活動における『利益』を計測するためには、実際販売価額と販売可能価額（純実現可能価値）とを対応させることになるのである。⁷² ベトフォードによれば、販売活動においては実際に販売可能価額を上まわって販売することができたばあいには販売部門において『利益』が生ずることになり、⁷³ この『利益』の多寡によって経営効率が計測されることになる、というのである。

V お わ り に

ベトフォードは、操作利益の開示を提案する以前には損益計算書へ補足的データを付すことを提案している。⁷⁴ この主張の根拠は、ベトフォードが『利益』概念というものが各人ごとに、各人の財務諸表利用目的ごとに異なると考えるところに存在する。現行の会計においてはひとつの『利益』しか開示されておらず、しかもその開示される『利益』概念は会計担当者が念頭においた限られた意味のものであり、⁷⁵ 各人の目的ごとに役立つものではない。この点、ベトフォードは大いに不満なのであろう。しかし、ベトフォードはこのような不満を解決するに当って、異なる『利益』概念ごとに、異なる目的ごとに財務諸表を別々に作成すべきである、というような提案をしたりはしない。ベトフォードはあくまでも会計担当者が作成する現行の財務諸表を基礎として、それに補足データを追加することを提案するのである。この点についてベトフォードは次のようにのべている。「種々の『利益』概念のもとに経営諸活動のあらましを示すように補足データの作成を提案すべき」⁷⁶ である。すなわち、ベトフォードはあくまでも現行の会計を前提としたうえで、実行可能な点を取りあげて、手直しをしてゆこうという意味で補足データの作成を提案するのである。この点から、ベトフォードの提案は現行の会計の根底からの大変革を提案するものではなく、現行の会計を基礎としつつより充実した情報開示のために実行可能な所から手直しをしてゆこうとするものである。このようなベトフォードの基本的姿勢はのちに情報開示の領域を拡大することを提案するばあいにも一貫して示されている主張である。

ベトフォードは、操作利益の開示を提案した後年に、下記の範囲の情報開示を提案している。⁷⁷ この主張はそれを唱えた著書「会計ディスクロージャーの拡張」(「Extension In Accounting Disclosure, 1973」)の標題が示すとおり、会計の開示領域の拡大を主張するものであるが、現行会計の変革を唱えるものではない。それはあくまでも現行会計に基礎を置いたうえで会計領域の拡大を提唱するものである。この点についてベトフォードは次のようにのべている。「下記の広範なディスクロージャー様式の枠組は、既存の会計方法論によるという点で最小限の実行可能性のテストを

満たし、より大幅なディスクロージャー要求の高まりに応えている。」⁷⁸

I. 総括的会計ディスクロージャー報告書

A. 外部データ

1. 一般的経済情勢
2. 政府の行動
3. 産業内の動向
4. 競争者の活動

B. 内部データ

1. 計画報告書（予算）
 - a. 経済的側面
 - b. 社会的側面
2. 状態報告書（貸借対照表）
 - a. 経済的側面
 - b. 社会的側面
3. 活動報告書（損益計算書および財務変動表）
 - a. 経済的側面
 - b. 社会的側面

II. 個別ディスクロージャー報告書

A. 法的に要求される報告書（所得税, SEC 財務諸表規則 10 K, 等）

B. 計画報告書

1. 「短期債権者」のための, 現金予算
2. 「投資家」のための, 長期計画
3. 「経営管理者」のための, 詳しい事業計画別分析
4. 「一般大衆」のための, 社会における企業の役割に関する方針および計画案

C. 統制報告書

1. 「短期債権者」のための, 現金以外の資産の実現価値報告書によって補完された, キャッシュ・フローの実績・予算比較
2. 「投資家」のための, 長期計画と実際との5年間の趨勢比較
3. 「経営管理者」のための, 予算, 過去の実績, および当該産業の標準からの差異に関する統計的分析
4. 「一般大衆」のための, 社会的な目標・目的（雇用慣行, 経営的生産, 公害, および生活様式）への企業の貢献

D. 保全管理ディスクロージャー

1. 「短期債権者」のための、当座資源・流動資源の使途と源泉に関する状態報告書
2. 「投資家」のための、長期資源の源泉・利用および状態報告書
3. 「経営管理者」のための、偶発資産・偶発債務の領域に関する、記録に残る実際の報告書とすべての法的報告要件との比較
4. 「一般大衆」のための、経済的および社会的な両目的の達成に関する状態報告書および活動報告書

上記のような提案も、ベトフォードが言うように「既存の会計方法論によるという点で最小限の実行可能性のテストを満たす」⁽⁹⁾だけのものであり、現在、行なわれている会計に実行可能なところを加えて、現行会計の手直を主張するものである。また、ベトフォードが操作『利益』の計測に当って提案する費用・収益対応の原則、および標準原価の概念を念頭においた原価差異、予算差異の分析といった技法は現在、会計において用いられている技法を応用したものである。このように、ベトフォードの主張する情報会計論は、常に現在の会計を基礎にして、実行可能性のあるところを手直して会計の領域を拡大してゆこうとするものであり、決して新しい会計を創り直おそうと考えるものではない。すなわち、ベトフォードは、相対性理論にインパクトを与えた『操作主義』を会計学にとり入れて、会計学における発想の転換を促がそうとしたにもかかわらず、ベトフォード自身の主張にそれほど大きな発想の転換は示されていないのである。

- 注 (1) N. M. Bedford 「Extention In Accounting Disclosure, 1973」 p.3 (原田満範訳「会計ディスクロージャーの拡張」昭和55年 p.5).
- (2) N. M. Bedford 「Income Determination Theory, an accounting framework, 1966」 pp.2～3).
- (3) 原田満範 前掲邦訳書 p.35.
- (4) N. M. Bedford 前掲書 p.2.
- (5) ibid. p.2.
- (6) ibid. p.2.
- (7) N. M. Bedford 「The Future of Accounting In A Changing Society, 1970」 (菊地和聖訳「会計学の将来」1972年 p.6).
- (8) 菊地和聖 前掲邦訳書 pp.19～24 参照。
- (9) 同上 pp.27～28.
- (10) 同上 p.27.
- (11) 同上 p.27.
- (12) 同上 p.29 参照。
- (13) 同上 p.29.
- (14) 同上 p.30.
- (15) N. M. Bedford 「Income Determination Theory」 p.3.
- (16) 菊地和聖 前掲邦訳書 p.30.
- (17) N. M. Bedford 「Income Determination Theory」 pp.5～6.

- (18) 原田満範 前掲邦訳書 pp.32 ~ 33 参照。
- (19) N. M. Bedford 「Income Determination Theory」 p.68.
- (20) ibid. p.7 参照。
- (21) ibid. p.7.
- (22) ibid. p.68.
- (23) ibid. pp.68 ~ 69 参照。
- (24) ibid. p.28.
- (25) ibid. p.7.
- (26) 菊地和聖 前掲邦訳書 p.30.
- (27) N. M. Bedford 「Income Determination Theory」 p.11.
- (28) ibid. p.66.
- (29) ibid. p.11 参照。
- (30) ibid. p.11 参照。
- (31) ibid. p.11 参照。
- (32) ibid. pp.11 ~ 12 参照。
- (33) ibid. pp.15 ~ 16 参照。
- (34) ibid. p.16 参照。
- (35) ibid. pp.16 ~ 17 参照。
- (36) ibid. p.17 参照。
- (37) ibid. p.69 参照。
- (38) ibid. p.69.
- (39) ibid. p.69 参照。
- (40) ibid. p.69 参照。
- (41) ibid. p.72 参照。
- (42) ibid. p.72 参照。
- (43) ibid. p.72.
- (44) ibid. p.72.
- (45) ibid. pp.70 ~ 71.
- (46) ibid. pp.76 ~ 82.
- (47) ibid. p.89.
- (48) ibid. p.89 参照。
- (49) ibid. p.91.
- (50) ibid. p.90.
- (51) ibid. pp.90 ~ 91.
- (52) ibid. p.92 参照。
- (53) ibid. p.92 参照。
- (54) ibid. p.112.
- (55) ibid. p.109, p.112 参照。
- (56) ibid. p.112.
- (57) ibid. p.112.
- (58) ibid. p.79 参照。
- (59) ibid. p.130 参照。
- (60) ibid. p.130 参照。

- ⑪) ibid. p.132 参照。
- ⑫) ibid. p.136 参照。
- ⑬) ibid. p.110.
- ⑭) ibid. p.145 参照。
- ⑮) ibid. p.79 参照。
- ⑯) ibid. p.79 参照。
- ⑰) ibid. p.132 参照。
- ⑱) ibid. p.80 参照。
- ⑲) ibid. p.109.
- ⑳) ibid. p.162 参照。
- ㉑) ibid. p.162.
- ㉒) ibid. p.167 参照。
- ㉓) ibid. p.165 参照。
- ㉔) N. M. Bedford 「Need for Supplementary Data in Interpretation of Income Report」 The Accounting Review, April, 1952 年.
- ㉕) ibid. 参照。
- ㉖) ibid.
- ㉗) 原田満範 前掲邦訳書 pp.157 ~ 158.
- ㉘) 同上 p.158.
- ㉙) 同上 p.158.